

**Audience publique du 28 mars 2012**

Recours formé par Monsieur ... et consort, ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
et un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier  
en matière d'impôt foncier

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27948 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 21 février 2011 par Maître Gilbert Hellenbrand, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 novembre 2010 et, « *pour autant que de besoin* », contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier émis le 18 février 2010 par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes et portant le numéro de dossier ... ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Frank Schaal, demeurant à Luxembourg, du 17 mars 2011, portant signification du prédit recours à l'administration communale de la Ville de Luxembourg, établie à L-2090 Luxembourg, Hôtel de Ville, 42, Place Guillaume II, représentée par son collègue des Bourgmestre et Echevins actuellement en fonctions ;

Vu la constitution d'avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 avril 2011 par Maître Christian Point, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'administration communale de la Ville de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2011 par Maître Christian Point au nom de l'administration communale de la Ville de Luxembourg, ledit mémoire ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire des demandeurs ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2011 par Maître Gilbert Hellenbrand au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ledit mémoire ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de l'administration communale de la Ville de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale et le bulletin critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Gilbert Hellenbrand, Maître Véronique Wiot, en remplacement de Maître Christian Point, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 18 février 2010, le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le service des évaluations immobilières », émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par « les époux ... », un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, ci-après désigné par « le bulletin », portant fixation spéciale au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour changement de genre d'une parcelle de terrain, qualifiant de « *terrain à bâtir* » un immeuble leur appartenant, sis dans la commune de Luxembourg, section ... de ..., portant les indications cadastrales ....

Par un courrier de leur mandataire du 17 mai 2010, les époux ... introduisirent une réclamation auprès de l'administration des Contributions directes - service des évaluations immobilières à l'encontre du bulletin.

Par une décision n° ... du 19 novembre 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », refusa de faire droit à cette réclamation aux termes de la motivation suivante :

*« Vu la requête introduite le 18 mai 2010 par Me Gilbert Hellenbrand, au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, émis le 18 février 2010 et portant fixation spéciale au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour changement de genre d'une parcelle de terrain, sise à Luxembourg-Ville ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que les réclamants font grief au service des évaluations immobilières d'avoir procédé à une fixation spéciale au sens du paragraphe 23 de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs pour changement de genre au 1<sup>er</sup> janvier 2010 entraînant une base d'assiette plus élevée ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le bulletin litigieux a été émis par le service des évaluations immobilières pour qualifier de «terrain à bâtir» une superficie de 45,94 ares, sise dans la commune de Luxembourg, section ... de ... et portant les indications cadastrales de ..., reclassé sur base d'un relevé fourni par l'administration communale de la Ville de Luxembourg en date du 5 mars 2009; que par l'effet de ce changement de genre, la base d'assiette de l'impôt foncier a été fixée à 512,25 euros ;*

*Considérant qu'il y a lieu d'observer qu'en l'espèce, par l'effet de la nouvelle classification, le taux multiplicateur de la valeur unitaire pour fixer la base d'assiette a été porté de 10 pour mille à 15 pour mille ;*

*Considérant que les réclamants critiquent le bulletin en cause pour le motif que ce serait à tort que la surface litigieuse aurait été qualifiée de terrain à bâtir alors que le terrain en question ne serait pas susceptible de faire l'objet d'une autorisation de construire ;*

*Considérant néanmoins que par la loi du 22 octobre 2008 promouvant l'habitat et créant un pacte logement avec les communes, la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens (BewG) et valeurs et la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt foncier ont été complétées par des dispositions nouvelles ;*

*Qu'en ce qui concerne le BewG, l'article 32 n°3 de la loi du 22 octobre 2008 introduit un paragraphe 53bis, relatif aux catégories des immeubles non bâtis, libellé comme suit ;*

*"(1) Les immeubles non bâtis visés au paragraphe 53 se subdivisent, sans préjudice de la disposition du paragraphe 51, alinéa 2, en deux catégories:*

- 1. les immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation;*
- 2. les terrains à bâtir à des fins d'habitation.*

*(2) Sont réputés terrains à bâtir à des fins d'habitation, les immeubles non bâtis susceptibles de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens de l'article 37, alinéa 3, de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain.*

*Sont également réputés terrains à bâtir à des fins d'habitation, les terrains visés par l'article 103 de la prédite loi modifiée du 19 juillet 2004 pour lesquels une affectation à la construction a été ordonnée par le conseil communal selon la procédure prévue par ce même article 103 et si dans les trois ans l'ordre définitif du conseil communal n'a pas été suivi d'effet, le début des travaux faisant foi.*

*(3) L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation au sens de la définition figurant à l'alinéa 2, se fait sur fondement d'un relevé complet, d'après la situation au 1<sup>er</sup> janvier, que chaque administration communale est tenue de dresser et de communiquer d'office et annuellement, au plus tard pour le 31 janvier de la même année, à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes. Le relevé en question doit indiquer de manière précise, pour chaque terrain à bâtir à des fins d'habitation y énuméré, le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, la désignation du ou des propriétaires, ainsi que la date à partir de laquelle le terrain remplit les conditions prévues à l'alinéa 2. Si le relevé n'est pas communiqué à la section des évaluations immobilières de l'Administration des*

*contributions directes, il est admis d'office qu'aucune modification n'est intervenue par rapport à la situation au 1er janvier de l'année antérieure relative aux terrains à bâtir à des fins d'habitation situés dans la commune concernée.*

(4) ...

(5) *L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation, avec effet à une certaine date-clé et en application des alinéas 2 et 3, engendre dans le chef de ce bien immobilier, constituant une unité économique (paragraphe 2), une fixation nouvelle de la valeur unitaire (paragraphe 22, alinéa 2) ou une fixation spéciale de la valeur unitaire (paragraphe 23) à cette même date-clé. "*

*Considérant en outre qu'en vertu de l'article 32 n° 4 de la même loi du 22 octobre 2008, une première fixation de la valeur unitaire, respectivement nouvelle au sens du paragraphe 22 ou spéciale au sens du paragraphe 23 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs, intervient avec référence à la date-clé du 1er janvier 2009. Un premier relevé complet, dressé d'après les dispositions du paragraphe 53bis, alinéa 3, par chaque administration communale avec référence à la date-clé du 1er janvier 2009, est à communiquer pour le 31 janvier 2009 au plus tard à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes. Ce relevé est considéré renseigner la totalité des terrains à bâtir à des fins d'habitation situés à cette même date-clé sur le territoire de la commune. Si le relevé n'est pas communiqué à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes, il est admis d'office qu'aucun terrain à bâtir à des fins d'habitation n'est situé dans la commune concernée.*

*Qu'en ce qui concerne l'impôt foncier, l'article 33 de la loi du 22 octobre 2008 introduit les modifications suivantes aux dispositions légales existantes :*

*La loi modifiée du 1er décembre 1936 sur l'impôt foncier est modifiée comme suit:*

1. *Le paragraphe 12 relatif au taux d'assiette est complété par un alinéa 3 libellé comme suit:*

*"(3) Par dérogation aux dispositions des alinéas 1 et 2, le taux d'assiette applicable aux terrains à bâtir à des fins d'habitation visés au paragraphe 53bis, alinéa 1er, numéro 2, de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, est fixé à quinze pour mille pendant les deux premières années de classement dans cette catégorie des terrains à bâtir à des fins d'habitation et à cent pour mille à partir de la troisième année de classement dans cette catégorie. En cas de transfert des droits de propriété concernant pareils terrains à bâtir à des fins d'habitation, le taux d'assiette est également fixé à quinze pour mille pendant les deux premières années subséquentes à l'année pendant laquelle ce transfert a eu lieu, et à cent pour mille à partir de la troisième année y subséquente. "*

2. *Le paragraphe 21 est modifié et complété comme suit:*

*Les alinéas 2 et 3 sont remplacés par les dispositions suivantes: "(2) Le taux communal peut différer suivant qu'il s'applique à la propriété agricole et forestière (§ 3, 1°) ou à la propriété immobilière bâtie et non bâtie (§ 3, 2°). Pour les immeubles bâtis et non bâtis, le taux communal peut différer d'après la classification suivante:*

*catégorie 1: constructions commerciales;  
catégorie 2: constructions à usage mixte;  
catégorie 3: constructions à autre usage;  
catégorie 4: maisons unifamiliales et maisons de rapport;  
catégorie 5: immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation;  
catégorie 6: terrains à bâtir à des fins d'habitation.*

*En cas de fixation de plusieurs taux, le taux communal doit cependant être uniforme pour toutes les propriétés agricoles et forestières situées dans la commune. Il doit de même être uniforme pour tous les immeubles situés dans la commune qui relèvent de la même catégorie.*

*B. Si les communes font usage de la possibilité d'appliquer des taux différents à certaines ou à toutes les catégories des immeubles bâtis et non bâtis, elles doivent mentionner le taux pour chacune des catégories 1 à 6 des immeubles visés à l'alinéa 2.*

*L'impôt correspondant est appelé*

*impôt foncier B1 pour l'impôt applicable aux constructions commerciales;  
impôt foncier B2 pour l'impôt applicable aux constructions à usage mixte;  
impôt foncier B3 pour l'impôt applicable aux constructions à autre usage;  
impôt foncier B4 pour l'impôt applicable aux maisons unifamiliales et aux maisons de rapport;  
impôt foncier B5 pour l'impôt applicable aux immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation;  
impôt foncier B6 pour l'impôt applicable aux terrains à bâtir à des fins d'habitation. "*

*- Il est ajouté un alinéa 4 libellé comme suit:*

*(4) Pour l'application des alinéas 2 et 3, on entend:*

- a) par immeubles bâtis et non bâtis, ceux qui sont visés au paragraphe 3, numéro 2, de la présente loi ;*
- b) par maisons de rapport, constructions commerciales, constructions à usage mixte, maisons unifamiliales et constructions à autre usage, les constructions définies au paragraphe 32, alinéa 1, points 1 à 5, de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 relative à la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs ;*
- c) par immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation, ceux qui sont visés au paragraphe 53bis, alinéa 1, numéro 1, de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs ;*
- d) par terrains à bâtir à des fins d'habitation, ceux qui sont visés au paragraphe 53bis, alinéa 1, numéro 2, de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs. " ;*

*Considérant que l'administration de la Ville de Luxembourg a introduit un relevé des « terrains à bâtir à des fins d'habitations » auprès du service des évaluations immobilières renseignant parmi autres la parcelle de terrain litigieuse des réclamants ;*

*Qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à juste titre que le service des évaluations immobilières a émis le bulletin litigieux pour fixer un changement de genre ;*

*Considérant encore, à titre de clarification, qu'en exécution du règlement grand-ducal du 21 décembre 1962, le Ministre de l'Intérieur a retenu en date du 20 septembre 1963 que la fixation de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier rentre dans les attributions de l'administration des contributions tandis que le (sic) fixation du taux communal, du montant de l'impôt foncier à payer par le contribuable et le recouvrement dudit montant rentrent dans les attributions des administrations communales ;*

*Considérant que pour le surplus, le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. (...) »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 février 2011, les époux ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 19 novembre 2010 et « pour autant que de besoin » du bulletin.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal pour autant qu'il est dirigé contre la décision déférée du directeur, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre le bulletin.

Le mandataire des demandeurs s'est rapporté à la sagesse du tribunal sur ce point.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

En l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation par une décision du 19 novembre 2010, précitée, de sorte que le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a encore soulevé l'irrecevabilité du recours au motif qu'il aurait les mêmes objet et cause qu'un autre recours introduit par les demandeurs en date du 17 novembre 2010 sous le numéro 27492 du rôle, et tendant à la requalification de la parcelle portant le numéro cadastral ... en terrain à labour. Il se réfère à la jurisprudence du tribunal administratif et conclut que le présent recours ne pourrait pas être valablement introduit contre une décision ayant déjà fait l'objet d'un recours introduit antérieurement.

Les demandeurs répliquent que le recours introduit le 17 novembre 2010 n'aurait pas impliqué les mêmes parties que le présent recours, étant donné que la Ville de Luxembourg n'aurait pas été partie à la procédure introduite à travers le premier recours et qu'en outre ledit recours aurait visé une décision implicite de rejet du directeur, par essence non motivée, alors que le présent recours viserait une décision explicite de rejet du directeur. Ils donnent encore à considérer à propos du recours introduit le 17 novembre 2010, que la partie étatique aurait soulevé qu'il serait irrecevable pour avoir été introduit prématurément et que si le tribunal retenait cette irrecevabilité, il ne trancherait pas l'affaire au fond et aurait dès lors l'occasion de ce faire dans le cadre du présent recours. Dans ce même ordre d'idées, ils font valoir que lors des plaidoiries de l'affaire introduite le 17 novembre 2010, le tribunal aurait d'office soulevé la question de l'objet de ce recours dirigé contre une décision de refus implicite, alors qu'une décision explicite avait été prise entretemps. Ils en concluent que le présent recours serait recevable au motif que dans les deux affaires il n'y aurait ni identité de cause, ni d'objet, ni de parties.

Aux termes de l'article 1351 du Code civil: « *L'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité.* »

L'autorité de la chose jugée exige donc la triple identité de la cause, de l'objet et des parties. L'objet d'une action se définit comme le résultat que le plaideur entend obtenir.<sup>1</sup>

Force est de constater qu'en l'espèce, les demandeurs visent la réformation, sinon l'annulation de la décision explicite du directeur du 19 novembre 2010, tandis que le recours introduit le 17 novembre 2010 tendait à la réformation, sinon à l'annulation d'une prétendue décision implicite du directeur, de sorte que les deux recours n'ont pas le même objet. Il devient dès lors superfétatoire d'analyser la question de l'identité de la cause et des parties. Il s'ensuit que l'exception de l'autorité de la chose jugée ne peut être accueillie en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 19 novembre 2010 pour avoir, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi. Il est irrecevable pour le surplus.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent qu'ils auraient acquis le terrain à labour litigieux situé sur le territoire de la Ville de Luxembourg d'une surface de 45 ares 94 centiares, portant le numéro cadastral ..., présentant comme seul et unique accès une bande de terrain d'une longueur de 21 mètres longeant la route ..., en vertu d'un acte notarié reçu en date du 14 août 1971. Ils expliquent qu'ils auraient acquis ledit immeuble afin d'y construire,

---

<sup>1</sup> Cour adm. 14 mars 2002, n° 13748C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse, n° 727 et autres références y citées

et plus précisément sur la petite partie du terrain longeant la route ..., un parking permettant la location et l'exploitation commerciale des immeubles situés sur la parcelle voisine portant le numéro cadastral ... dont ils seraient également propriétaires. Après avoir reçu l'autorisation définitive de l'administration communale de la Ville de Luxembourg, un parking de 21 places aurait été réalisé en 1994. Ils indiquent qu'en date du 15 octobre 2010, la recette communale de la Ville de Luxembourg les aurait invités à payer le montant de 2.561.- euros au titre de l'impôt foncier.

En droit, les demandeurs reprochent au directeur de n'avoir effectué ni un réexamen, ni une vérification auprès de la Ville de Luxembourg avant de prendre sa décision et de s'être borné à faire référence au relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation introduit par l'administration communale de la Ville de Luxembourg, ci-après désignée par « l'administration communale », auprès du service des évaluations immobilières.

Ils font valoir qu'un immeuble à usage d'habitation ne pourrait pas être construit sur la partie de la parcelle litigieuse longeant la route ... pour plusieurs raisons. Ils invoquent en premier lieu le fait qu'un carrefour giratoire sur la route ... à hauteur de la parcelle concernée serait sur le point d'être construit et qu'une partie de cette parcelle serait grevée par une emprise de la Ville de Luxembourg. Ils regrettent cependant que, malgré plusieurs interventions de leur part, ni les autorités étatiques, ni celles de la Ville de Luxembourg, ne leur auraient fourni des précisions à cet égard. En deuxième lieu, ils donnent à considérer que la parcelle litigieuse serait classée en zone mixte 3 et ne saurait par conséquent guère servir exclusivement à la construction d'un immeuble à habitation, d'autant plus que personne n'aurait envie d'y vivre, étant donné que des entreprises seraient installées des deux côtés de la parcelle longeant la route .... En troisième lieu, ils ajoutent qu'un parking dûment autorisé y aurait été aménagé dès 1994, de sorte que l'on ne saurait y ériger une construction sans mettre en péril l'exploitation des immeubles commerciaux situés sur la parcelle ... et sans méconnaître le règlement sur les bâtisses de la Ville de Luxembourg.

Les demandeurs soutiennent en outre que la majeure partie de la parcelle concernée, à savoir celle ne longeant pas la route ..., ne pourrait recevoir ni une construction à usage d'habitation, ni une quelconque autre construction. A cet égard, ils affirment en premier lieu que l'on ne pourrait pas accéder à cette partie de la parcelle sans passer par les terrains voisins. En deuxième lieu, ils relèvent qu'il ressortirait d'un courrier de l'administration communale du 15 novembre 2001, établi dans le cadre d'une adjudication publique, qu'une partie de la parcelle litigieuse serait intégrée dans un « *ensemble de terrains à aménager* », et qu'il existerait une servitude de voirie, ainsi qu'une zone de verdure. En troisième lieu, ils soulignent qu'en 2002, l'administration communale les aurait informés que notamment la parcelle litigieuse serait touchée « *par le tracé du futur boulevard ..., appelé à relier le futur giratoire de ... à la rue ...* » ce qui rendrait nécessaire une procédure de remembrement. Par ailleurs, une ligne à haute tension et une conduite des eaux usées passeraient à travers le terrain concerné.

Ils en déduisent que la parcelle litigieuse ne saurait être considérée comme un terrain à bâtir au sens de l'article 16 (b) de la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes, ci-après désignée par « le pacte logement », au motif que, depuis des années déjà, elle ne pourrait pas faire l'objet d'une autorisation de construire et que ce seraient justement les « *agissements* » de l'Etat et de la Ville de Luxembourg qui empêcheraient toute construction.



Subsidiairement, les demandeurs sollicitent la requalification de la parcelle concernée en « *terrain à labour* », la fixation de la valeur unitaire à sa juste valeur à déterminer, le cas échéant, moyennant une expertise, ainsi que la fixation de la base d'assiette et du taux d'assiette de l'impôt foncier en résultant.

Le délégué du gouvernement rétorque que le bulletin serait conforme à la loi et aux faits de la cause. Il affirme que les demandeurs ne contesteraient pas le bulletin, mais la qualification de la parcelle litigieuse en terrain à bâtir à des fins d'habitation. Il estime que le directeur se serait à juste titre basé sur le paragraphe 53bis (3) de la modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, ci-après désignée par « le BewG », tel qu'introduit par le pacte logement duquel il ressortirait que la qualification d'une parcelle en terrain à bâtir à des fins d'habitation ne tomberait pas dans le champ de compétences de l'administration des Contributions directes, et en particulier du service des évaluations immobilières. Il explique que ledit service serait tenu d'appliquer la qualification qui lui est fournie par l'administration communale et ne devrait guère procéder à un réexamen, voire à une vérification de cette qualification. Il souligne que la qualification d'une parcelle en terrain à bâtir à des fins d'habitation ne ferait donc pas l'objet du bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier et ne saurait par conséquent pas être contestée devant le directeur.

L'administration communale, pour sa part, fait valoir que l'impôt foncier serait un impôt communal grevant tous les immeubles et que la procédure de fixation de cet impôt connaîtrait deux phases successives dont chacune serait susceptible de faire l'objet d'un recours distinct. Elle indique que la première phase consisterait à fixer la base d'assiette de l'impôt foncier en fonction de la valeur unitaire attribuée à chaque parcelle et qu'elle rentrerait exclusivement dans les attributions de l'administration des Contributions directes, la section des évaluations immobilières étant compétente pour procéder à la classification des immeubles selon leur destination pour ensuite les évaluer séparément à leur valeur unitaire et émettre un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette. La deuxième phase consisterait à appliquer à la base d'assiette établie lors de la première phase un taux de perception et cette compétence reviendrait aux administrations communales lesquelles émettraient un bulletin d'impôt foncier qui sera notifié au propriétaire concerné par la recette communale. Elle ajoute encore que le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette serait susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur tout en soulignant que le présent recours se situerait dans ce contexte.

L'administration communale fait valoir qu'elle aurait établi le relevé mentionné par le directeur dans sa décision du 19 novembre 2010, renseignant la qualification des immeubles non bâtis situés sur son territoire, en vertu des dispositions du pacte logement, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2008 et ayant complété le BewG par l'insertion d'un paragraphe 53bis ayant trait aux catégories des immeubles non bâtis. Elle souligne que le paragraphe 53bis, alinéa 3, du BewG imposerait aux administrations communales de dresser un relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation en indiquant pour chaque terrain y énuméré le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, le propriétaire, ainsi que la date à partir de laquelle la parcelle en question est à considérer comme terrain à bâtir à des fins d'habitation. Elle précise que ledit relevé devrait être communiqué chaque année au plus tard le 31 janvier à la prédite section des évaluations immobilières, et qu'en cas de non-respect de cette date limite, il serait admis qu'aucune modification ne serait intervenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année antérieure. La section des évaluations immobilières procéderait alors à l'identification des immeubles en « *terrain à*

*bâtir à des fins d'habitation* » sur le fondement de ce relevé. Elle souligne encore que le pacte logement aurait modifié la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt foncier.

Quant à la parcelle litigieuse portant le numéro cadastral ..., l'administration communale ne conteste pas la description de la situation des lieux, telle qu'elle est fournie par les demandeurs, et précise que ladite parcelle, située à l'intérieur du périmètre d'agglomération de son plan d'aménagement général, serait classée en plusieurs zones qu'elle énumère. Elle explique que dès lors que la parcelle litigieuse rentrerait dans le champ d'application du nouveau paragraphe 53bis, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, du BewG, elle l'aurait incluse dans le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation établi pour l'année 2010, alors que ces dispositions légales ne permettraient pas aux autorités communales d'opérer de distinction au sein d'une même parcelle cadastrale, ni d'inclure une partie seulement de la parcelle concernée dans ledit relevé. Elle reconnaît néanmoins que suite à l'intervention du mandataire des demandeurs, elle aurait enlevé la parcelle litigieuse du relevé pour l'année 2011.

L'administration communale conclut que la circonstance qu'elle fasse figurer une parcelle déterminée sur le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation n'influerait sur la situation du propriétaire de cette parcelle que pour autant que l'administration des Contributions directes déciderait d'identifier la parcelle en cause comme terrain à bâtir et déterminerait sa valeur unitaire en conséquence. Elle souligne que l'administration des Contributions directes serait seule compétente pour décider des conséquences légales qu'elle entend tirer du relevé lui fourni par une administration communale.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs mettent en exergue le fait que le bulletin serait la seule et unique décision qui leur serait adressée, que la qualification de la parcelle litigieuse ferait partie des informations y contenues et qu'en fonction de cette qualification serait déterminé notamment le taux d'assiette de l'impôt foncier. Ils relèvent le fait que la procédure pour présenter une réclamation est renseignée sur le verso du bulletin pour en déduire que lors du traitement des réclamations lui adressées, le directeur devrait également prendre en compte la qualification de la parcelle concernée influant sur « *les autres éléments* », étant donné qu'il reviendrait au directeur de procéder à une analyse détaillée des arguments invoqués dans la réclamation. Ils estiment que le directeur ne saurait se prévaloir du relevé fourni par l'administration communale à ses services pour refuser de faire droit à leurs arguments, d'autant plus que l'administration des Contributions directes aurait une obligation d'assister les contribuables et de tenir compte des arguments et moyens en leur faveur.

Ils mettent encore en évidence le fait que l'administration communale aurait reconnu le bien-fondé de leurs arguments et que malgré la circonstance que le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation de 2011 établi par l'administration communale renseignerait la classification correcte de la parcelle litigieuse, ils conserveraient un intérêt à poursuivre la présente affaire aux motifs que pour l'année 2010, ils auraient dû payer un impôt foncier trop élevé et que pour l'année 2011 et les années subséquentes, l'incertitude règnerait en l'absence de l'émission d'un nouveau bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette.

Il convient d'analyser de prime abord l'impact des informations renseignées sur le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation établi par l'administration communale pour l'année 2010 sur le calcul de l'impôt foncier dû au titre de la parcelle litigieuse. Ledit relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation trouve sa base légale dans le paragraphe 53bis du BewG, aux termes duquel :

*« (1) Les immeubles non bâtis visés au paragraphe 53 se subdivisent, sans préjudice de la disposition du paragraphe 51, alinéa 2, en deux catégories :*

- 1. les immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation ;*
- 2. les terrains à bâtir à des fins d'habitation.*

*(2) Sont réputés terrains à bâtir à des fins d'habitation, les immeubles non bâtis susceptibles de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens de l'article 37, alinéa 3, de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain.*

*(...)*

*« (3) L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation au sens de la définition figurant à l'alinéa 2, se fait sur fondement d'un relevé complet, d'après la situation au 1<sup>er</sup> janvier, que chaque administration communale est tenue de dresser et de communiquer d'office et annuellement, au plus tard pour le 31 janvier de la même année, à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes. Le relevé en question doit indiquer de manière précise, pour chaque terrain à bâtir à des fins d'habitation y énuméré, le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, la désignation du ou des propriétaires, ainsi que la date à partir de laquelle le terrain remplit les conditions prévues à l'alinéa 2. Si le relevé n'est pas communiqué à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes, il est admis d'office qu'aucune modification n'est intervenue par rapport à la situation au 1<sup>er</sup> janvier de l'année antérieure relative aux terrains à bâtir à des fins d'habitation situés dans la commune concernée.*

*(4) (...)*

*(5) L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation, avec effet à une certaine date-clé et en application des alinéas 2 et 3, engendre dans le chef de ce bien immobilier, constituant une unité économique (paragraphe 2), une fixation nouvelle de la valeur unitaire (paragraphe 22, alinéa 2) ou une fixation spéciale de la valeur unitaire (paragraphe 23) à cette même date-clé ».*

Il résulte de ces dispositions que le paragraphe 53bis du BewG impose aux administrations communales l'obligation de dresser un relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation et d'indiquer de manière précise, pour chaque terrain y énuméré, le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, la désignation du ou des propriétaires, ainsi que la date à partir de laquelle le terrain remplit les conditions prévues à l'alinéa 2 du paragraphe 53bis, tandis que le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, dès obtention de ce relevé, procède à l'identification des biens immobiliers en tant que « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* », ladite identification emportant, conformément au paragraphe 13 de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936, précitée, fixation dans le chef de ce bien immobilier de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier en fonction de la valeur unitaire lui attribuée, fixation finalement concrétisée par l'émission d'un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette, lequel est susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes.

Aussi, encore que l'acte posé par l'administration communale d'inclure un terrain déterminé dans le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation comporte indiscutablement un élément décisionnel, consistant en l'appréciation par ladite administration si un terrain déterminé est à considérer comme « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » au sens du paragraphe 53bis du BewG, cet acte n'est cependant pas à considérer comme acte de nature à produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame. La qualification d'un terrain à bâtir comme terrain à bâtir à des fins d'habitation fait l'objet d'un processus décisionnel commençant par l'établissement par une administration communale du relevé, précité, qui dès lors n'a pas de caractère décisionnel propre, mais contient seulement une appréciation en ce sens que si un terrain figure sur ledit relevé, il est considéré comme terrain à bâtir à des fins d'habitation, se soldant par l'émission du bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier.

Indépendamment de la question de savoir si l'administration fiscale est tenue ou non par l'appréciation faite par l'administration communale, il est patent que si l'appréciation faite par l'administration communale est erronée, le bulletin émis par la suite est nécessairement fondé sur une fausse appréciation et doit dès lors être sanctionné. Il s'ensuit que le moyen de la partie étatique consistant à dire que le service des évaluations immobilières ne ferait qu'appliquer la décision de l'administration communale est à rejeter pour ne pas être fondé.

Les demandeurs contestent ensuite que la parcelle litigieuse puisse être qualifiée comme terrain à bâtir à des fins d'habitation au sens du paragraphe 53bis du BewG.

A la lecture du paragraphe 53bis du BewG, précité, il appert que le législateur, au travers de cette disposition, vise « *les immeubles non bâtis* », au sens générique du terme, et plus particulièrement les terrains à bâtir à des fins d'habitation, lesquels doivent être identifiés notamment par leur lieu de situation sur le territoire de la commune et leur désignation cadastrale.

Dès lors, en application de cette loi, il convient d'examiner pour un immeuble non bâti donné s'il peut être considéré comme « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » au sens de la loi, c'est-à-dire un « *immeuble non bâti susceptible de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens de l'article 37, alinéa 3, de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain* », l'article 37, alinéa 3 en question étant libellé comme suit : « *Le bourgmestre n'accorde aucune autorisation de construire tant que les travaux de voirie et d'équipements publics nécessaires à la viabilité de la construction projetée ne sont pas achevés, sauf si l'exécution et les délais d'achèvement de ces travaux, la participation aux frais et les termes de paiement sont réglés par une convention spéciale, sur la base des principes arrêtés par l'article 36.* »

Il s'ensuit que le classement en tant que « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » présuppose la réunion de deux conditions, à savoir, d'une part, un immeuble non bâti, et, d'autre part, la viabilisation de cet immeuble au travers de l'achèvement des travaux de voirie et d'équipements publics.<sup>2</sup>

L'objet du litige est constitué par un terrain sis à Luxembourg, section ... de ..., portant les indications cadastrales ....

---

<sup>2</sup> Trib. adm. 11 juillet 2011, n° 27131 et 27132 du rôle, disponible sur [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

Il est constant en l'espèce que la parcelle litigieuse est affectée, tel que cela ressort par ailleurs des pièces versées au dossier ensemble les explications des parties à l'instance, ainsi que des explications non contestées des demandeurs, notamment par la construction projetée d'un carrefour giratoire sur la route ..., par son classement en zone mixte 3 et les restrictions que ce classement entraîne pour la construction d'un immeuble à habitation, par l'implantation sur les parcelles voisines d'exploitations commerciales et industrielles, par le fait qu'en sa majeure partie elle ne donne pas sur la voirie, par la circonstance qu'elle fait partie d'un « *ensemble de terrains à aménager* », par une servitude de voirie, par une zone de verdure, par des projets de construction d'une nouvelle voirie, par une ligne à haute tension et finalement par une conduite d'eaux usées, de sorte qu'au regard de ces éléments, le terrain litigieux ne saurait être considéré comme correspondant à la définition ci-avant retenue d'un terrain à bâtir à des fins d'habitation, la deuxième condition faisant plus particulièrement défaut.

Cette conclusion est corroborée par un courrier de l'administration communale du 1<sup>er</sup> mars 2011 adressé au mandataire des demandeurs, versé en cause par l'administration communale, celle-ci ayant enlevé pour l'année 2011 le terrain litigieux du relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation. Ledit courrier est libellé comme suit : « *La Ville a cependant fait sienne les arguments avancés démontrant que le terrain ne peut actuellement, au vu de sa situation particulière, être considéré comme terrain à bâtir à des fins d'habitation. Le terrain a dès lors été enlevé du relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation et ne figure plus sur la liste transmise fin janvier 2011 au service des évaluations immobilières de l'administration des contributions.* »

A défaut d'éléments permettant de conclure que la situation de la parcelle litigieuse en l'année 2010 était différente de celle existant en l'année 2011, il convient de conclure que la reconnaissance par l'administration communale du bien-fondé des moyens des demandeurs par rapport à la parcelle litigieuse pour l'année 2011 peut être transposée à l'année 2010.

Le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation pour l'année 2010 tel que communiqué par l'administration communale au service des évaluations immobilières étant ainsi affecté d'une erreur de fait, devant être sanctionnée par le juge administratif au titre de son contrôle de l'exactitude matérielle des faits pris en considération, le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier émis le 18 février 2010 sur le fondement de ce relevé erroné doit à son tour être considéré comme affecté par ladite erreur.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision du directeur du 19 novembre 2010 est à annuler en ce qu'il a refusé de tenir compte de la prédite erreur de fait dénoncée par les demandeurs dans leur réclamation du 17 mai 2010, sans qu'il y ait lieu de statuer plus en avant par rapport aux autres moyens et arguments développés par les parties à l'instance.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef des demandeurs la possibilité de voir toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier établi par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes en date du 18 février 2010 ;

reçoit en la forme le recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° ... du 19 novembre 2010 ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision déferée du 19 novembre 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes et renvoie le dossier audit directeur en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 28 mars 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 30.03.2012

Le Greffier du Tribunal administratif